

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

A VUELTAS CON LOS ORGANOS DE GESTION TRIBUTARIA

Eva Andrés Aucejo

*Licenciada en Derecho y en Ciencias Económicas
Facultad de Derecho. Universidad de Valencia*

1- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION

Desde que hace diez años se aprobara la Ley 10/1985, de 26 de abril de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, no han faltado voces sumándose al virtual debate sobre su modificación.

Múltiples eran los puntos supurados del antiguo texto tributario del 63 faltos de intervención. Mas, intervención coherente e integradora que no parcialmente aislada sin vertebración alguna.

Aquello que se ha llegado a tildar de auténtica "exigencia del Derecho tributario actual"¹ es hoy una realidad. Con fecha 20 de julio de 1995 vio la luz la Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria. Su respuesta global a las imperiosas necesidades con ella esperadas cubrir, su ecuanimidad para resolver los dos intereses de siempre en conflicto: Administración-administrados, en definitiva, su viabilidad, es algo que el tiempo dirá. Bástenos pues, el presente, para unas modestas reflexiones sobre el papel estelar otorgado *de iure* y con carácter general a los órganos encargados de la gestión tributaria vía funciones de comprobación.

Acometido que pasa por describir la evolución operada en el esquema de la gestión tributaria, así como en el perfil competencial de los distintos órganos administrativos intervinientes en el seno del procedimiento de gestión tributaria.

Al hilo de lo expuesto cabrá una valoración crítica del planteamiento previsto al respecto en la vigente Ley General Tributaria: ¿estamos ante el fenómeno descrito por la ley del péndulo?, ¿vuelve el predominio de los órganos gestores *versus* los órganos inspectores dentro del procedimiento de gestión tributaria?, ¿podría la

¹PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria", C.T., 69/1994, pág. 54.

E S T U D I O S

nueva atribución de funciones a los órganos gestores menoscabar la seguridad jurídica del contribuyente habida cuenta la marcada ausencia de su normativa reglamentaria?

Sin duda algo de todo ello hay. Lógicamente, el nuevo rumbo que ha emprendido el esquema de competencias de los órganos administrativos de la Administración Tributaria, responde a las necesidades propias generadas por la evolución del sistema tributario. Autoliquidaciones masivas, índices elevados de fraude fiscal, incremento del número de liquidaciones con derecho a devolución, son, entre otros, factores significativos de tal acontecer.

2- EL ESQUEMA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA TRAS LA LEY DE REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Lejos de constituir un aspecto novedoso, el debate sobre la importancia de los aspectos formales del tributo se remonta a épocas pasadas. Tratadistas afamados del momento no han faltado poniendo de manifiesto la evolución operada desde la "glorificación del hecho imponible"², caracterizada por la polarización de los estudios en la obligación tributaria³, hasta el reconocimiento y enaltecimiento del papel jugado por la gestión tributaria en la aplicación de los tributos⁴.

Este cambio de actitud se propició a medida que se fue apercibiendo la necesidad de contar con una normativa procedimental válida y eficaz para llevar a buen fin el

²«Es cierto -afirma TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la gestión tributaria", C.T., 68/1993, pág. 81- que en el momento en que se publicó la Ley, 1963, la ciencia tributaria se encontraba, desde un punto de vista teórico, en la época de glorificación del hecho imponible, ..., el núcleo fundamental del Derecho tributario estaba constituido por la regulación de la obligación tributaria.

Actualmente esto no se puede sostener... La doctrina ha ido poniendo de relieve desde entonces la enorme importancia de los aspectos dinámicos del fenómeno tributario...».

³Sobre el particular se ha dicho: "los estudios se polarizan en la obligación tributaria y se prescinde de la parte formal o procedimental del Derecho tributario, considerada como administrativa y, por tanto, marginada de los estudios tributarios". MARTÍN DELGADO, J.: "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", H.P.E., nº 84/1993, pág. 16.

⁴"Vemos, pues, cómo el Derecho tributario cambia de eje en estos últimos tiempos y pasa de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible a ser un Derecho de la liquidación del tributo". CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, 4ª ed., pág. 264. E igualmente se afirma: "Si el estudio del hecho imponible y de la obligación tributaria contribuyó en su momento a cimentar sobre sólidas bases conceptuales la formación de nuestra disciplina y a elevar el armazón que posibilitara su desarrollo lógico, hoy puede decirse, pacíficamente admitido, que una cabal comprensión del Derecho Tributario exige, junto con la consideración de las cuestiones indicadas, el tratamiento sistemático de los procedimientos a que la aplicación de la Ley Tributaria da lugar". RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 25.

Eva Andrés Aucejo

Derecho tributario material⁵. Lo que en ningún caso puede ser óbice para desconocer el imperio de éste último en toda década, pasada, presente y futura.

Cuenta el profesor TEJERIZO LÓPEZ⁶, que "ya la propia L.G.T. era consciente de la importancia que los aspectos procedimentales tienen en la aplicación de los tributos, puesto que a su regulación dedicó, dedica todavía, prácticamente la mitad de sus artículos" (artículos 90 a 171 recogidos en el Título III).

Conclusión que puede extrapolarse al momento actual habida cuenta la nueva Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria se limita a modificar preceptos específicos, manteniendo incólume la disposición de Títulos, Capítulos y Secciones.

Por lo general, el conservadurismo de normas y disposiciones legales pertenecientes a textos que han alcanzado una cierta madurez, *per se*, no es malo. Empero, cuando la perpetuación se produce vía inercia, por ineptitud, desconocimiento e indolencia manifiesta, cuando se observa lo ignorado del esfuerzo de aquéllos que, sensibilizados por la escrupulosa redacción de la norma jurídica realizan una labor constructiva de la que beba el hacer legislativo, una reflexión se torna recalcitrante: ¿por qué se desoye a la doctrina!.

Desde este prisma y centrando el estado de la cuestión en el Título III: "La gestión tributaria", cabe plantearse los siguientes interrogantes: ¿por qué se ha desaprovechado la ocasión para delimitar conceptualmente el término "gestión tributaria"?⁷; ¿por qué se mantiene el esquema de liquidación clásico o tradicional previsto en el Título III, cuando el mismo ha sido desbordado como consecuencia del instituto de la autoliquidación?, y a propósito: ¿qué hay de la autoliquidación como forma habi-

⁵«Y esa actitud no es caprichosa -dice CORTES DOMÍNGUEZ: Ordenamiento tributario..., ob., cit., pág. 264- sino que obedece a una razón importante. Es la siguiente: la doctrina es consciente de que para nada vale el esfuerzo del legislador en definir legalmente los elementos estructurales que definen la obligación de cada tributo si esta labor no va acompañada de una rigurosa disciplina de la actividad administrativa aplicadora del Derecho».

En el mismo sentido, CASADO OLLERO, G., resalta la imposibilidad de pronunciarse sobre el grado de justicia de un sistema tributario, si se ignora la efectiva gestión que de él se hace por la Administración fiscal. Por lo que entiende, "no basta, pues, con detenerse en la fase del 'establecimiento' del tributo para verificar la medida en que resultan observados los principios de justicia, sino que es preciso atender al momento de su 'aplicación'". "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual", *CREDF*, 59, 1988.

⁶"La reforma de la gestión tributaria", ob., cit., págs. 81 y 82.

Sobre el particular se pronuncia igualmente ESCRIBANO, F.: La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España", *REDF*, nº 76/1992, pág. 655.

⁷Pocos meses antes de la publicación de la Ley 25/1995 se podía oír la siguiente petición: "No nos queda más que requerir la inminente necesidad de que en la futura reforma de la Ley General se aclare terminológicamente y se utilice con mayor precisión este término, estableciendo una denominación coherente cuando se emplee para delimitar, al menos, los siguientes conceptos: los actos (de gestión), el procedimiento (de gestión) y los órganos administrativos (de gestión)". MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 37.

E S T U D I O S

tual de iniciar el procedimiento de liquidación?; ¿para cuando el aclamado Reglamento de gestión?; ¿por qué la alusión reiterada a Leyes prácticamente inexistentes como por ejemplo la Ley de Procedimiento Administrativo?⁸, ..., y el colmo: "los jurados tributarios", o como gráficamente los describe mi maestro el Dr. MARTÍN QUERALT "los viejos fantasmas", "del espíritu de los viejos Convenios y Evaluaciones Globales"⁹.

De las cuestiones apuntadas haremos hincapié en la primera de ellas, esto es, en la interpretación que al término gestión tributaria haya que darle. Sabido que la Ley de reforma parcial de la LGT no aclara la confusión terminológica del mismo, volcaremos nuestra atención en las distintas acepciones puestas de manifiesto por la doctrina. Y, sin no ser poca la nebulosa reinante en la LGT al respecto, el tema adquiere si cabe, tintes más grises cuando se está a su significado y alcance en las Leyes reguladoras de los distintos tributos, así como en otras Leyes fuera del círculo tributario (Ley General Presupuestaria, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

Hasta cinco son los significados hallados del término "Gestión Tributaria", cuya ordenación siguiendo un criterio de mayor a menor amplitud sería como sigue:

1º.- En sentido "MUY AMPLIO"¹⁰, la gestión tributaria comprende todo el proceder administrativo en sede tributaria.

Desde este punto de vista, la gestión tributaria se identifica con el Derecho tributario formal tendente a la efectiva aplicación de los tributos¹¹, e integrado por las normas reguladoras de los procedimientos de liquidación, recaudación, así como por la revisión de los actos en vía administrativa¹².

⁸En este sentido se ha dicho: "Tampoco estaría de más que se hubiera aprovechado la ocasión (de la reforma de la LGT) para otros menesteres. Para, por ejemplo, dejar de citar leyes prácticamente inexistentes -como la Ley de Procedimiento Administrativo- y efectuar las remisiones normativas con rigor aludiendo a leyes prácticamente inexistentes y a preceptos también inexistentes -vid. artículos 94, 97 y 167.c), por ejemplo-. MARTÍN QUERALT, J.: "Prólogo a la Ley General Tributaria", ed. Tecnos, S.A., 1995, pág. 21.

⁹"Prólogo a la LGT" ya citado, pág. 22.

¹⁰Expresión utilizada por el profesor TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la gestión tributaria", ob., cit., pág. 82.

¹¹"Con la locución «gestión tributaria» -dice SAINZ DE BUJANDA- nos referimos al conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro". Lecciones de Derecho Financiero, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 6ª ed., Madrid, 1988, pág. 267.

¹²Nítidamente concluye el Dr. FERREIRO: "El Derecho formal tributario debe, pues, regular, en primer lugar, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y de sus obligaciones accesorias, es decir, el procedimiento de liquidación. En segundo lugar, el procedimiento de ejecución de estas obligaciones, es decir, la recaudación, y en tercer lugar, el procedimiento de revisión de los actos administrativos que no sean conformes a Derecho". *Curso de Derecho Financiero español*, Ed. Marcial Pons, 16ª edición, Madrid, 1994, pág. 470.

Eva Andres Ancejo

Ésta, es la acepción hecha valer en el Título III de la LGT, al englobar bajo la rúbrica "la gestión tributaria"¹³, tanto los procedimientos de liquidación y recaudación como la revisión de los actos en vía administrativa.

Se entiende así el término "gestión tributaria" en un sentido "amplísimo" según palabras del profesor PALAO TABOADA¹⁴, o en un "sentido técnico" atendiendo a la terminología utilizada por GOTA LOSADA¹⁵.

2º.- La locución "gestión tributaria" se emplea en un sentido "AMPLIO", cuando se hace referencia a los procedimientos de liquidación y recaudación, confrontándolos a la revisión de los actos en vía administrativa¹⁶.

Así definida la gestión tributaria, es decir, integrada por las actividades de liquidación y recaudación, es la que se ha dado en llamar: "la gestión tributaria propiamente dicha"¹⁷.

Su consagración legal se halla en el artículo 90 de la LGT¹⁸ que distingue entre la

¹³Por todos, vid. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 180.

¹⁴Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección". CT 63/1992, pág. 101.

¹⁵Para GOTA LOSADA, la gestión tributaria en sentido técnico encierra las funciones de liquidación y sus actos preparatorios, las de ejecución (recaudación tributaria) y determinadas modalidades de la revisión administrativa (recurso de reposición, revisión de oficio, ...). *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Vol. IV, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 200.

¹⁶En esta línea, hace ya más de veinte años escribía PALAO TABOADA: «Sin embargo, (la LGT) emplea el término "gestión" en dos sentidos: Uno amplio, según el cual gestión se contrapone a "resolución de reclamaciones o recursos" (artículos 90 y 114 de la LGT). En este sentido, la gestión tributaria comprende, además de la liquidación, la recaudación, la Inspección y los Jurados». *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español*, estudio preliminar al vol. III de la traducción española de Principios de Derecho tributario, de BERLIRI, A., EDE, Madrid, 1973, pág. 53.

¹⁷PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", ob., cit., pág. 179.

¹⁸Precepto cuyos antecedentes se remontan en el tiempo hasta 1924, año en el cual el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 29 de julio, previó en su artículo 1º:

"Las funciones de la Administración en todos los ramos de la Hacienda pública se ejercerán en lo sucesivo con separación en sus dos órdenes de gestión y de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten en vía gubernativa, y estarán en su consecuencia, encomendadas a organismos diferentes".

Norma perpetuada posteriormente en el Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959.

En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", REDF, nº 37, 1983, pág. 81, y también, GOTA LOSADA: *Tratado del Impuesto...*, ob., cit., págs. 197-198.

E S T U D I O S

actuación consistente en la resolución de recursos y la actuación de gestión, integrada ésta última por las funciones de liquidación y recaudación¹⁹.

3º.- En sentido "ESTRICTO" la gestión tributaria se identifica exclusivamente con la actuación de liquidación, dejando al margen el otro orden de gestión previsto por el artículo 90, esto es, el de recaudación. A esta interpretación da pie el que "tanto sistemáticamente como en su articulación jurídica, ambas (las fases de liquidación y recaudación) se llevan a cabo a través de procedimientos bien diferenciados, arrancando los de recaudación de los actos finales del procedimiento de liquidación, y sin que en fase recaudatoria proceda, por lo general, reabrir ni retornar a la liquidatoria"²⁰.

Gestión tributaria equivale, pues, a "liquidación" entendida ésta como procedimiento que no como acto, lo que significa equiparar gestión tributaria a un procedimiento complejo integrado al menos por otros dos procedimientos: el de *liquidación* y el de *comprobación*²¹.

Tal acepción de la gestión tributaria en tanto que liquidación "versus" recaudación es, como se ha dicho, "lo usual", pudiendo concluirse que "la gestión tributaria se identifica especialmente con la liquidación del tributo"²².

Revalida en parte lo expuesto el hecho de que el artículo 9.1.c) de la LGT (no alterado por la última reforma parcial), ordene el desarrollo de la Ley por los Reglamentos de gestión y recaudación. Ahora bien, puesto que el precepto invocado alude igualmente a los Reglamentos de inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, cabría acotar todavía más el significado de la locución "gestión tributaria".

¹⁹Delimitada, pues, la gestión de la resolución de reclamaciones, dos funciones básicas la integran, según el precepto transcrito (art. 90 LGT), que son la 'liquidación' y la 'recaudación'. MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO / CASADO OLLERO / TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 335.

En el mismo sentido se pronuncia TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la ...", ob., cit., pág. 82, en la segunda acepción que lleva a cabo del término gestión tributaria.

²⁰MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO/... *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob., cit., pág. 336.

²¹En este sentido PALAO TABOADA afirma que "en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen al menos dos procedimientos: el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan". Por eso BERLIRI habla en ocasiones de "procedimiento de procedimientos". *Naturaleza y estructura ...*, ob., cit., pág. 51.

²²"Lo usual es, sin embargo, que cuando se habla de 'gestión tributaria' se esté haciendo referencia precisamente a lo que el citado precepto (art. 90 LGT) denomina con notable impropiedad 'liquidación', designando al todo por su parte más importante". PALAO TABOADA: "Temas para un debate ...", ob., cit., pág. 101.

Eva Andrés Aucejo

4º.- El término "gestión tributaria" en una versión MÁS LIMITADA" O "RESTRINGIDA", comprende las actividades realizadas por los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación, dejando al margen todo lo referente a la Inspección²³.

En este sentido GOTA LOSADA establece que la promulgación de los citados reglamentos previstos en la LGT da lugar a que el concepto "estricto" se convierta en "esencialmente residual" o "limitadísimo", reconducible según el propio autor "a lo que es mera liquidación y actividad probatoria de las Oficinas Gestoras"²⁴.

Fuera ya de la LGT, tal es el criterio que, pensamos, adopta la Ley 31/1990, de PGE para 1991 (art. 31), cuando para la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cita las funciones y procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

5º.- Por último, la hebra más fina conceptualmente hablando, la enhebra, sin duda, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ya que al hilo de la normativa reguladora de los procedimientos administrativos en materia tributaria, cita los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación.

A la vista de la actual confusión terminológica del término gestión tributaria, y al tanto de aquellas voces alzadas cuando aún había tiempo, sólo nos resta afirmarnos en nuestra pregunta inicial: ¿Por qué se ha desaprovechado la ocasión?

3- CONCURRENCIA DE LOS DISTINTOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS EN LA GESTION DE LOS TRIBUTOS. EVOLUCION TEMPORAL

Los órganos de la gestión e Inspección tributaria, constituyen desde antaño medios valedores de la Administración para la actuación del procedimiento de gestión.

Así es. Ya en los albores de este siglo, inmersos en el seno del procedimiento liquidatorio convivían junto a los órganos encargados de la gestión de la Administración tributaria, otros dedicados a la investigación de hechos y datos con trascendencia tributaria, no declarados por el contribuyente.

"Sin perjuicio de que -como afirman MARTÍN QUERALT /LOZANO SERRANO..., *Curso de Derecho...*, ob., cit., pág. 337- en un contexto más amplio incluya indudablemente la fase de recaudación".

²³ Hace ya bastantes años, PALAO TABOADA, C., se refirió a este concepto tildándolo de "estricto": "En otros sentido, estricto, la gestión comprende, exclusivamente, la liquidación y quedan fuera de ella aquellas tres últimas actividades (recaudación, inspección y jurados)". *Naturaleza y estructura...*, ob., cit., págs. 53 y 54.

Recientemente, este autor se ha vuelto a pronunciar al respecto aludiendo al sentido restringido del término "gestión tributaria", que deja fuera además de las actividades de revisión de actos en vía administrativa, y recaudación, a la Inspección. "Temas para un debate...", ob., cit., pág. 101.

²⁴ *Tratado ...*, ob., cit., pág. 201.

E S T U D I O S

Con el devenir del tiempo, estos órganos llamados en origen a desempeñar funciones perfectamente delimitadas, verán enturbiar su círculo de atribuciones paulatinamente hasta el presente. En la actualidad, la Ley 25/1995, de 20 de julio, lejos de aclarar los perfiles competenciales de ambos órganos administrativos, fomenta los puntos de intersección entre ellos, al potenciar sobremanera las facultades de los oficinas gestoras.

El panorama de atribuciones, de por sí, ya mixturado como consecuencia de unos cuerpos de la Inspección de tributos ostentadores de la facultad de liquidar tributos²⁵, se entrevera todavía más al perder éstos la hegemonía absoluta sobre uno de sus máximos baluartes: "la facultad de comprobación"²⁶.

Enterrado definitivamente ha quedado, pues, el tan venerado "principio de especialización". Dos órganos: para la gestión e inspección tributaria, pasan a concurrir rivalmente en la gestión de los tributos donde el caballo de batalla lo presenta, sin lugar a dudas, la comprobación tributaria.

Hoyando en el porqué del trasunto, un hecho deviene innegable: la aglomeración en el ámbito tributario, la saturación del modelo de autoliquidación agregada, el desbordamiento del número de declaraciones-liquidaciones con clara tendencia al alza en las de signo negativo, requería sin demora de todo el esfuerzo de la Administración.

Objetivo: mantener si no incrementar el *haber* público controlando a toda consta los cargos que al *debe* puedan llegar, registrados, por devoluciones masivas derivadas de Autoliquidaciones u otras devoluciones de ingresos indebidos, o no registrados, consecuencia del fraude fiscal.

El congestionado sistema de las autoliquidaciones encontró su arma potente en las llamadas "paralelas". Mas, de sobras sabida la cuestionada naturaleza de éstas en tanto que actos de liquidación, el legislador fiscal opta por incorporarlas al

²⁵ Cuya conveniencia no entramos a cuestionar.

La doctrina que originariamente opinó sobre el proceso expansivo de competencias atribuidas a los órganos de la Inspección, no vió con muy buenos ojos que se vulnerase el principio de especialización de las funciones atribuidas inicialmente a las Oficinas liquidadoras y a la Inspección de los Tributos.

En épocas más recientes, aparecen voces críticas refutando los anteriores argumentos con pronunciamientos en favor de las competencias liquidadoras de la Inspección de los tributos. Así:

- CLAVIJO CARAZO, F.: "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", Impuestos, 1986-II.

- CHECA GONZÁLEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos: Historia de una evolución", Impuestos, 1986-II.

- Por su parte, la STC76/1990, de 26 de abril (FJ 8º), proclama la constitucionalidad de la asunción de las funciones de inspección y liquidación en un mismo órgano.

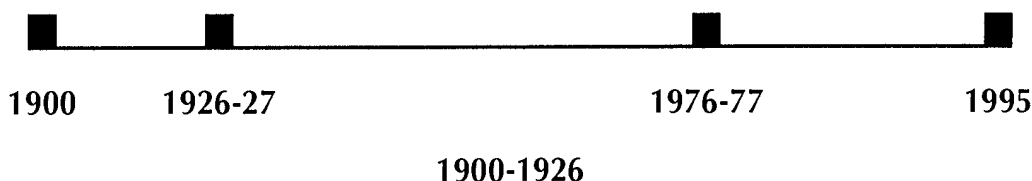
²⁶ Facultad que pasa a ser compartida por los órganos de gestión, con el alcance y contenido que se comentarán posteriormente.

Eva Andrés Aucejo

nuevo texto, esta vez, otorgándoles carta de legalidad bajo su conceptualización como liquidaciones provisionales. Atrás queda, por ende, su conocida gráfica denominación.

En consecuencia, "agilidad", "eficacia" y "economía", pensamos, han sido los móviles conductores de las nuevas prerrogativas conferidas a los órganos de gestión. Fácilmente intuible el que éstos cuentan con un acceso rápido y directo a la masa de Autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes, se les atribuyen amplios poderes de actuación mediante la facultad de girar liquidaciones provisionales de oficio, atendiendo a: los datos consignados en las liquidaciones tributarias y justificantes de los mismos (antes llamadas "paralelas"); los elementos de prueba obrantes en la propia Administración (prueba preconstituida del hecho imponible); posibles divergencias de criterio Administración-contribuyentes, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias. Todo ello, guarnecido, en su caso, con las convenientes actuaciones de comprobación abreviada.

Veamos cuál ha sido la secuencia operada en el esquema de atribuciones conferidas a los órganos de la Administración tributaria. A tal fin, creemos conveniente trazar una línea cronológica definida por tres segmentos temporales. A saber:



Sabido es, que ya de principios de siglo data la concepción clásica del procedimiento "normal" o "general" de liquidación²⁷, identificable con la gestión tributaria en sentido estricto²⁸.

La liquidación, en tanto que procedimiento complejo, distinto del acto en sí, e integrado al menos por otros dos procedimientos, el de comprobación, tendente a fijar los elementos de hecho determinantes para la liquidación del tributo y el de liquidación, apto para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, se consolida en el

²⁷ En esencia, el procedimiento normal de liquidación era el aplicable a la generalidad de los tributos estatales.

Sobre dicho procedimiento de liquidación normal, en contraposición de los procedimientos especiales, puede verse:

- FERREIRO LAPATZA, J.J., en su conocido *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.
- SAINZ DE BUJANDA, en el apéndice a *Hacienda y Derecho*, III.

²⁸ En este sentido CHECA GONZÁLEZ, C., comienza su artículo "la asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución", *Impuestos* 1986-II, pág. 280, hablando del "que se ha dado en denominar procedimiento normal o general de liquidación o de gestión en sentido estricto".

Ésta es, como puede observarse, la acepción número tres expuesta en el epígrafe anterior.

E S T U D I O S

tiempo como la actuación administrativa clave para la determinación de la deuda tributaria²⁹.

Desde la perspectiva clásica o tradicional, el procedimiento de liquidación "se ha concebido inveteradamente como un procedimiento a través del cual la Administración llega a conocer, en concreto, los elementos de cuantificación de la obligación tributaria y los combina técnicamente en la forma establecida por la ley para fijar el importe de la deuda". Concluye este procedimiento con un acto -el de liquidación tributaria- "en el que la Administración se pronuncia sobre la cuantía del débito tributario y lo da a conocer mediante la oportuna notificación al sujeto obligado"³⁰.

El iter procedimental de dicho proceso queda articulado a través de cuatro fases o secuencias bien diferenciadas. La primera se caracteriza por la presentación de "la declaración tributaria" por parte del contribuyente ante la Administración³¹. Con ello se pone en conocimiento de esta última, los elementos, datos y documentos precisos para fijar el importe de la deuda tributaria. En un segundo momento, los órganos gestores apoyados en la información suministrada por el contribuyente, proceden a la "liquidación provisional" del tributo. A efectos de ratificar o no, los extremos contenidos en la liquidación, se requiere una tercera fase -la de "comprobación"- protagonizada por los órganos de la Inspección. La secuencia se cierra con el acto de "liquidación definitiva" llevado a cabo por los órganos gestores, acto por el que se fija de forma concluyente la obligación tributaria.

Este procedimiento de liquidación clásico ha tenido una extraordinaria acogida, no sólo en la legislación del período temporal que estamos contemplando, sino también en textos normativos de épocas siguientes. Así, después de que el esquema clásico tuviera su acogida en el artículo 9 del Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de 1922, se vio perpetuado en el ordenamiento tributario español, tanto en la Contribución General sobre la Renta (art. 27 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, complementada por la Orden de 20 de junio de 1955), como otros Impuestos³².

La concepción tradicional del procedimiento liquidatorio experimenta sus primeras grietas cuando, en 1964, por Ley de 11 de junio se acoge de forma indubitada y generalizada la figura de la autoliquidación, pusínimamente prevista en la LGT de 1963.

²⁹Sobre el procedimiento de liquidación, destaca CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español". *Estudios de Derecho tributario*, en memoria de M^a del Carmen Bollo Arocena, Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

³⁰SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, ob., cit., pág. 92.

³¹-Sin perjuicio de los otros dos sistemas de iniciación previstos en el artículo 101 de la LGT-.

³²Un comentario más extenso sobre el particular puede verse en: SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, ob., cit., págs. 93 y ss.

Eva Andrés Aucejo

La aparición del contribuyente como agente colaborador en el procedimiento de liquidación, lleva a que el engranaje clásico estudiado chirríe cuando se inserta la pieza de la autoliquidación.

Poco se hecho para evitarlo desde entonces y hasta el presente. A lo sumo, se engrasa el sistema mediante la dosificación de un aceite híbrido compuesto por atribuciones parejas a los distintos órganos administrativos encargados de la gestión e Inspección Tributaria. La política fiscal del momento, compelida, probablemente, por los requerimientos del sistema tributario, ha ido determinando el grado de intervención de cada uno de los dos componentes en la mezcla.

Mas, en el plano jurídico-positivo, hoy, prácticamente un siglo después de que tuviera su aparición el procedimiento liquidatorio clásico, todavía late su ser. "Enorme resistencia a introducir y aceptar cambios en la gestión de los tributos"³³ sea posiblemente la causa.

Por lo que respecta a la intervención de los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de liquidación clásico, es de reseñar que fue el período 1900-1926, el único espacio temporal en el cual estuvieron perfectamente delimitadas las atribuciones competenciales de los órganos gestores, así como de los órganos de la Inspección tributaria³⁴. O, al menos, en el plano teórico.

En aquellos momentos, las Oficinas liquidadoras llevaban a cabo, en exclusiva, la calificación jurídica de los hechos imponibles declarados y comprobados, procediendo ulteriormente a la liquidación del tributo. Por su parte, la Inspección se ocupaba de las funciones que de siempre la han caracterizado: la comprobación y la investigación de los hechos imponibles realizados³⁵, y más especialmente esta última, ya que -como se

³³Crítica ésta, realizada por el profesor TEJERIZO LÓPEZ a la actuación de la Administración, "que no ha contribuido en modo alguno a paliar los defectos de la normativa, sino todo lo contrario". "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", REDF, 1994, nº 82.

³⁴Para un conocimiento riguroso y metódico sobre la evolución operada en el esquema de competencias de los órganos de gestión e inspección tributaria, véase:

FERREIRO LAPATZA, J.J.:

- "Las funciones liquidadoras de la Inspección de tributos", REDF, número 11, 1976.

- "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", REDF, número 37, 1983.

MARTÍN DELGADO, "Los nuevos procedimientos ...", ya citado.

CHECA GONZÁLEZ, "La asunción de funciones liquidadoras ...", citado.

CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / LOZANO SERRANO / SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990, págs. 399 y ss.

³⁵Dicha concepción es matizada por el profesor MARTÍN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", ob., cit., pág. 28), cuando afirma que "la Inspección no ha podido limitar nunca sus operaciones a la simple información sobre datos de hecho, sino que ha extendido sus apreciaciones a verdaderos juicios de valoración jurídica,

E S T U D I O S

dijo en su día- “los órganos liquidadores deben contar con ciertas facultades comprobatorias”³⁶. El criterio de “especialización orgánica”, se percibe todavía con mayor nitidez en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 y en el reglamento de 13 de julio del mismo año. Queda perfectamente establecido en el citado Real Decreto que la función de la Inspección se equipara a una “policía tributaria”³⁷, mientras que a las Oficinas liquidadoras se les reserva la calificación jurídica de los hechos imponible, así como la liquidación del tributo.

1927-1976

Poco iba a durar aquella clara atribución de funciones a órganos concretos. Bastó tan sólo un año más para que el esquema competencial expuesto observara sus primeras fisuras.

En efecto, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, constituyó la punta de lanza en el establecimiento de un nuevo modelo de atribuciones de los órganos encargados de la gestión de los tributos.

La ruptura del esquema iba a venir de la mano de los órganos de la Inspección, que vieron paulatinamente ampliadas sus competencias dentro del procedimiento de gestión.

Tratando de sistematizar ordenadamente los principales hitos sucedidos en la gestión de los tributos de titularidad estatal durante el período 1927-77, nos encontramos con la existencia de dos fenómenos de importancia capital. De un lado el ensanche de competencias mentado por parte de la Inspección tributaria, y, de otro, la aparición de la figura de la autoliquidación. Ambos eventos observan una importante relación en tanto que, la generalización de estas últimas, conllevará a que la Inspección acabe liquidando los tributos. Dos procesos, pues -como se ha dicho- en cierto modo complementarios³⁸. Sepamos algo más de cada uno de ellos.

condicionando, por tanto, todas las operaciones de liquidación posteriores, reservadas en principio a otros órganos de la Administración”. Argumento que, nos dice el autor, revalidan Pérez de Ayala y González García, aún a pesar de ser partidarios de la exclusiva atribución de funciones ‘investigadoras’ o ‘informativas’ a los órganos de la Administración.

“La concepción clásica de una Inspección exclusivamente informativa -concluye- no ha existido más que en la mente del legislador de 1926 y de algún sector de la doctrina científica”.

³⁶FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Las funciones liquidadoras ...”, ob., cit., pág. 402.

³⁷Término utilizado por GOTA LOSADA (Tratado..., ob., cit., pág. 147), y por MARTÍN DELGADO (“Los nuevos procedimientos...”, ob., cit., pág. 25).

Las razones ofrecidas por la doctrina para explicar esta cualidad de la Inspección (de policía tributaria), han sido:
- El principio de división de poderes (GOTA LOSADA), o la aplicación a la Administración de las técnicas de división del trabajo (FERREIRO).

- La propia “garantía del contribuyente” (FERREIRO), esto es, una razón de “pretendida garantía e independencia del administrado (MARTÍN DELGADO).

³⁸FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización de la gestión...”, ob., cit., págs. 82 y 83.

Eva Andres Aucejo

La secuencia de la atribución de las nuevas funciones a la Inspección de los tributos, puede resumirse en las tres etapas siguientes:

a) Hasta 1927 la misión de la Inspección era básicamente informativa (de comprobación e investigación)³⁹.

b) Desde 1927 hasta 1975, la Inspección pasó de "informar" a "realizar propuestas de liquidación"⁴⁰.

La primera pisada en tal dirección la dio la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 con el establecimiento de las llamadas "actas de invitación", mecanismos por los que, de aceptar el contribuyente las propuestas realizadas por la Inspección, se le eximía de sanción. Ello condujo a que en la mayoría de los casos, la oficina liquidadora condicionada por dicha propuesta simplemente realizase las actuaciones necesarias para su liquidación y trámite consiguiente⁴¹.

Abierta estaba la brecha y en ella ahondaron las normas sucedidas con posterioridad. La Ley de 28 de marzo de 1941, perpetuó el mecanismo expuesto de las actas de invitación. Años más tarde, la O. M. de 10 de abril de 1954, inaugura las "actas de ingreso a cuenta" y en especial las llamadas "actas de rectificación", comprensivas no sólo de hechos sino de auténticas propuestas de liquidación⁴².

Nueve años después vio la luz la Ley General Tributaria de 1963, contemplando en su artículo 145 la posibilidad de que las actas contuvieran la regularización de las situaciones tributarias que la Inspección estimara procedentes. "Tal 'regularización', no podía ser sino la incorporación a la misma acta, no ya de los datos o elementos que permitieran a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que avanza plenamente en la vía de extender el contenido de las actas -es decir, las funciones de los órganos de la Inspección- hasta el acto mismo de liquidación. Así ha quedado confirmado plenamente en el desarrollo a nivel reglamentario que ha tenido este precepto por obra del decreto de 8 de julio de 1965"⁴³.

³⁹Vid. nota número 32.

⁴⁰ MARTÍN DELGADO: "Los nuevos procedimientos...", ob., cit., págs. 31, 32 y 36.

⁴¹"En la legislación de 1926 la Oficina liquidadora contaba, para determinar la cuantía de la obligación tributaria, con los datos que ella misma poseía, con los que le suministraba el contribuyente y con los que, en su caso, le suministraba, separadamente, la Inspección. Después de la R.O. de 23 de septiembre de 1927, una vez redactada el "acta de invitación" la Administración de Rentas públicas sólo cuenta con los datos que ella posee y con los que, conjuntamente, le suministran el contribuyente y la Inspección que es la encargada de realizar esta 'comprobación conjunta'. La oficina liquidadora, en la práctica, en la mayoría de los casos, ha de verse atada, por los resultados de esta 'comprobación conjunta'. Nada ha de decidir, sólo ha de realizar las actuaciones necesarias 'para su liquidación y trámite consiguiente'. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de ...", ob., cit., pág. 412.

⁴²Vid. ARIAS VELASCO: "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", C.T., nº 18, pág. 37.

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras...", ob., cit., pág. 413.

E S T U D I O S

Por último, el Real Decreto de 24 de febrero de 1976, extrapoló el procedimiento simplificado a las actas definitivas⁴⁴.

Se observa de todo ello, un ensanche paulatino de las competencias de la Inspección. Ésta, pasa así a ganar parte del terreno ocupado anteriormente por las oficinas liquidadoras, si bien, es de subrayar, que hasta tales momentos dichas oficinas conservaban todavía -en exclusiva- la facultad de liquidar los tributos.

c) El Decreto de 16 de julio de 1976 fue el detonante de la pérdida de dicha exclusividad, habida cuenta la expresa potestad otorgada a la Inspección para realizar verdaderas liquidaciones.

En este Decreto la Inspección sigue facultada para realizar propuestas de liquidación (art. 2), amén de serle conferida la potestad de realizar auténticas liquidaciones provisionales (art. 4º, 1 y 2).

Sobre el otro fenómeno comentado: la generalización de las autoliquidaciones, bástenos de momento, recordar que ya la LGT de 1963 reconoció la posibilidad de que por Ley se regulase "la obligación de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria" (art. 10, K). Meses después, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, hizo extensiva la posibilidad de la autoliquidación por los sujetos pasivos, a diversos tributos. "Y así, en los textos reguladores de los diversos tributos se ha ido estableciendo tal sistema, que ha revelado una capacidad expansiva insospechada" (STS de 15 de diciembre de 1986, fundamento 3º)⁴⁵.

En dicho Decreto de 8 de julio de 1965, se previó en su artículo 1.1 que en las actas definitivas formalizadas por la Inspección de los tributos deberían consignarse, en su caso, "las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes objeto de la investigación", así como las infracciones apreciadas y las sanciones a su juicio pertinentes.

Sobre el Decreto citado, puede verse: MANTERO, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2ª ed., Madrid, 1981, pág. 408.

⁴⁴MARTÍN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", *ob.*, *cit.*, pág. 32

⁴⁵Los antecedentes de la autoliquidación se remontan a 1941, ya que "es la Orden de 18 de febrero de 1941, ... , la que adopta este sistema de declaración-liquidación para la Contribución de Usos y Consumos. Este mismo sistema de gestión fue luego establecido por las Ordenes de 13 de mayo (cfr. regla 35) y 17 de junio de 1958 para el Impuesto sobre Sociedades, y por la Orden de 3 de marzo de 1965 para el Impuesto sobre las Rentas del capital. El DL 2/1970 de 5 de febrero y el Decreto 638/1970, de 5 de marzo lo extendieron a la Contribución Rústica (Cuota Proporcional en régimen de estimación directa), al Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo Personal, al Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Lujo. El Decreto de 29 de diciembre de 1966, que aprueba el texto refundido del I.G.T.E, también había establecido el sistema antes para el ITE. ...". "La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, prevé que las entidades locales puedan exigir en régimen de autoliquidación: las tasas municipales (art. 27), el Impuesto sobre Vehículos de tracción Mecánica (art. 99.1º), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 104.3º), y el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (art. 111.4º)". CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / LOZANO SERRANO / SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990.

Eva Andrés Aucejo

1977-1995

Este período irrumpe con la gran reforma fiscal, de sobras conocida, llevada a cabo en los años 1977-78 (más especialmente en este último).

Como se sabe, múltiples son los hitos y eventos de carácter fiscal habidos durante el ínterin que comentamos. Empero, siguiendo con el hilo conductor que hasta aquí nos ha traído, aunaremos los aspectos que nos son de interés en tres apartados. A saber:

1º.- A lo largo de todos estos años es constatable un desplazamiento de las oficinas liquidadoras respecto a la función de liquidación normal del tributo. Ello se produce como consecuencia de la senda expansiva de las autoliquidaciones, así como del ensanche de competencias de la Inspección.

Nos interesa destacar que ambos eventos no aparecen esporádicamente en este período, sino que como se ha visto, obedecen a una evolución del sistema de aplicación de los tributos acorde, o en línea, con las pautas marcadas anteriormente.

2º.- El esquema clásico de liquidación, se ve superado por las circunstancias. El modelo legal ya no explica la realidad.

3º.- Se aprecia un paulatino fortalecimiento de la función de comprobación en el procedimiento de gestión liquidatoria. El centro de gravedad dejan de ser las funciones liquidadoras, pasando a estar ocupado por la función de comprobación, cuya hegemonía ha venido siendo ostentada por la Inspección.

Algunas aclaraciones requiere la cita de los tres aspectos mentados:

1º.- Anunciábamos como hecho constatable el “desplazamiento sufrido por los órganos de gestión” en este intervalo temporal. Y efectivamente, así ha sido o, al menos, durante la mayor parte del mismo, ya que, en la última etapa se aprecia un fortalecimiento de tales órganos, sobre todo en el ámbito del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Dos fueron, en esencia, los agentes por los que las oficinas liquidadoras se vieron relegadas de la liquidación y aplicación de los tributos: Contribuyentes e Inspección⁴⁶.

Tras la reforma fiscal de 1977-78, todos los impuestos estatales vigentes, salvo los aduaneros, han adoptado este instituto.

⁴⁶“Las oficinas liquidadoras tradicionalmente encargadas de la liquidación y aplicación del tributo, se han visto desplazadas, de una parte, por los propios sujetos pasivos, debido a la privatización de la gestión tributaria, y de otra, por los órganos de la Inspección”. MARTÍN QUERALT /: *Curso de Derecho Financiero y Tributario* ..., ob., cit., pág. 375.

“Las oficinas liquidadoras se ven así privadas, en la normalidad de los casos de una de sus tareas típicas: la liquidación normal de los tributos que ahora realizan los propios contribuyentes.

E S T U D I O S

Los *contribuyentes* porque, a medida que se fue produciendo la masificación del sistema tributario, la Administración no tardaría en advertir su insuficiencia para hacer frente a la gestión de las distintas obligaciones surgidas de los diferentes hechos impositivos realizados⁴⁷. Como solución optó por el modelo generalizado de la declaración-liquidación, trasladando al contribuyente la obligación de cuantificar la deuda tributaria e ingresar su montante en el momento de presentar la declaración⁴⁸. A este fenómeno se le conoce hoy entre la doctrina como "la privatización de la gestión tributaria", título suficientemente ilustrativo, acuñado hace ya algunos años por el Dr. FERREIRO LAPATZA.

La prominencia de los sujetos pasivos en el procedimiento de gestión conduce a lo que el profesor CASADO OLLERO denomina «tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria» en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca insuficiente o para "rectificarla" y "sancionarla", en fin, cuando aquélla resulte irregular⁴⁹.

Por lo que respecta al segundo de los agentes citados -la Inspección- es de recordar, que ya en 1976 por Decreto de 16 de julio, se amplían cuantitativa y cualitativamente las competencias de la Inspección al serle conferida la potestad de realizar auténticas liquidaciones, aunque provisionales.

Pues bien, la Inspección siguió su pauta anterior de asunción progresiva de funciones liquidadoras, tal y como se colige de los Decretos de 12 de febrero de 1982 y 1547/1982, de 9 de julio. En este sentido, el R.D. de 12 de febrero de 1982, amén de mencionar la posibilidad de la Inspección de realizar propuestas de liquidación (art. 3), habla igualmente de su facultad para liquidar tributos (artículo 4.7)⁵⁰.

Las competencias de estos órganos se han visto además mermadas por la continua absorción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos". FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 16ª edición, pág. 476.

⁴⁷"La administración no puede gestionar todas y cada una de las obligaciones tributarias surgidas de todos y cada uno de los hechos impositivos realizados en el País". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización...", ob., cit., pág. 85.

⁴⁸No profundizaremos más sobre el tema de la generalización de las autoliquidaciones, porque el mismo, ha sido objeto de estudio tanto en los distintos manuales sobre la materia (parte general), como en monografías alusivas (ARIAS VELASCO, MANTERO, CAZORLA PRIETO, ...), así como en artículos especializados (vid. cualquiera de los que citados, o también CASADO OLLERO: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". H.P.E., nº 68, 1981, pág. 170, entre otros).

⁴⁹"La colaboración con la Administración Tributaria...", ob., cit., pág. 170.

⁵⁰Al respecto, puede verse CHECA GONZÁLEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras...", ob., cit., págs. 289 y ss., así como PUEYO MASÓ, J.A.: "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero", H.P.E., nº 75, 1982, págs. 168 y 169.

Eva Andrés Aucejo

Y así siguió el esquema de las competencias de los órganos encargados de la gestión de los tributos, hasta que, en 1984, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril cambió radicalmente de tercio, al encomendar a las oficinas técnicas liquidadoras las funciones de liquidación⁵¹.

La mencionada Sentencia, declaró la nulidad del Decreto de 12 de febrero de 1982, así como de los artículos 15, 17 y disposición adicional del RD de 9 de julio del mismo año. Fruto de esta Sentencia, fue el RD 2077/1984, de 31 de octubre, dictado con el fin de dar cumplimiento a sus previsiones. Por lo que a nosotros interesa, destaca del citado Decreto, su mención acerca de que ya no sería la Inspección, sino la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes "la encargada de dictar el acto administrativo de liquidación para convertir así en liquidación definitiva la mera propuesta liquidatoria efectuada en las actas extendidas por la Inspección de los Tributos (art. 11,2)".

Sin embargo, pronto las aguas volverían a su cauce y esta vez con mayor acritud, ya que se rescata lo preceptuado en todos los Decretos que hemos ido comentando previos al RD 2077/1984, y se vuelca en una norma de Rango legal: la Ley 10/1985 de Reforma Parcial de la LGT. Su artículo 140.c) preceptúa literalmente la competencia de la Inspección de los tributos para la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Facultad que reitera posteriormente el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Como veremos, las competencias liquidadoras de la inspección de los Tributos, permanecen invariantes hasta el presente y así continuarán en el futuro, habida cuenta la omisión del artículo 140.c) en la Ley 25/1995 de Reforma Parcial de la LGT.

2º.- De lo expuesto se desprende un cambio sustancial en la conceptualización del esquema liquidatorio clásico.

Las fases que han protagonizado el esquema clásico de liquidación, a saber: declaración; -liquidación provisional; -comprobación, -liquidación definitiva, pierden virtualidad⁵².

⁵¹ Sobre la STS de 24 de abril de 1984, merece la pena ojear las dos cuestiones destacadas por el profesor CHECA GONZÁLEZ, C.: "Las asunción de funciones liquidadoras...", ob., cit.,pág. 292 y ss., así como el comentario de MANTERO SÁENZ: "La Sentencia de 24 de abril de 1984", G.F., nº 15, 1984.

⁵² "Cualquier persona que lea, aún después de estas reformas, al Ley General Tributaria, podrá sacar la impresión de que en el sistema español de gestión tributaria lo normal es que la deuda tributaria aparezca como consecuencia de un acto de liquidación que la Administración tributaria dicta como conclusión de la comprobación de hechos y circunstancias que afectan al hecho imponible y que han sido previamente declarados por los sujetos pasivos o retenedores, o que han sido conocidas de oficio por la Admnsitración, o que han sido descubiertas

E S T U D I O S

Tras la reforma fiscal de 1977-78, el modelo de gestión tributaria consolidado para la generalidad de los tributos tiene una constante vital, cual es la presencia activa del contribuyente liquidando e ingresando la deuda.

De un sistema de liquidación clásico o de gestión en sentido estricto, donde la función clave era desempeñada por las oficinas liquidadoras encargadas de liquidar los tributos, se llega -vía fenómeno expansivo de las autoliquidaciones- a un procedimiento de gestión, donde la Administración adopta una postura expectante frente a la actuación del contribuyente, alerta ante cualquier infracción que éste pudiera cometer.

El modelo clásico contemplado en la LGT ya no explica la realidad. Y no la explica, porque como acierta en afirmar el profesor ESCRIBANO, en la LGT se parte de la nítida diferenciación entre liquidación y recaudación, "de forma que la segunda sólo es posible como consecuencia de la finalización de la primera"⁵³. Ésto, como sabemos, ya no rige para la generalidad de los tributos. El contribuyente cuantifica la deuda y la ingresa en el Tesoro. Declaración, liquidación y recaudación se funden en un solo acto, lo que ha llevado a reflexionar sobre el sentido de la "liquidación provisional" en el significado que antes tenía atribuido cuando era la Administración la que, a la vista de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, de oficio, o mediante la actuación investigadora, liquidaba los tributos. Concluye pues, este autor, afirmando la inutilidad de la liquidación provisional, al menos en su acepción más característica, como consecuencia de la técnica de las autoliquidaciones⁵⁴.

La declaración-liquidación irrumpe por ende, en el modelo clásico de liquidación normal de los tributos, provocando una modificación del esquema tradicional. Las fases se acortan.

Tanto es así, que la doctrina llega a resumir en dos las etapas por las que atraviesa el procedimiento normal de liquidación de los tributos: una primera, la fase de autoliquidación, seguida de la fase de comprobación y liquidación administrativa⁵⁵. Y es

por ésta en el ejercicio de la función inspectora. También puede obtener la impresión de que existe una neta diferenciación, orgánica y funcional, entre la actividad de gestión estricta y liquidación y la actividad de investigación o inspección. Pues bien, nada de ello es cierto". GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación...", ob., cit., pág. 598.

⁵³ESCRIBANO, F.: "La codificación fiscal...", ob., cit., págs. 665 y ss.

⁵⁴En el mismo sentido, GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", REDF, 1992, PÁG. 598, establece: "...lo normal es que no existan actos administrativos de liquidación. ... La inmensa mayoría de las obligaciones tributarias surgen y se extinguen sin que medie acto administrativo de liquidación. Muchos contribuyentes, seguramente la mayoría, transcurrirían lo que podemos denominar su vida tributaria sin ser sujetos pasivos de un acto administrativo de liquidación por los impuestos más importantes".

⁵⁵FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob., cit., 1992, pág., 473 y 474

que, efectivamente, "la progresiva asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección tributaria, han conducido, cuando tienen lugar, a la fusión de las fases de comprobación y liquidación administrativa"⁵⁶.

La generalidad de los procedimientos de liquidación normal de los tributos, se inician, pues, con la autoliquidación, seguida, en su caso, de una comprobación administrativa. Tal comprobación, tendrá un carácter "eventual" si es ejercida por la Inspección de los Tributos, mientras que, será de carácter cuasi automático, de ser desarrollada por el procesamiento informático de las autoliquidaciones⁵⁷.

La comprobación realizada por la Inspección podrá concluir en una liquidación provisional, consecuencia de una comprobación inconclusa materializada en un acta previa, o, en una liquidación definitiva, si se ha llevado a cabo una comprobación completa y con independencia de que haya mediado o no liquidación provisional (art. 120.2 LGT).

Tan sólo pensar en la masificación del fenómeno tributario, y en la saturación del número de declaraciones-liquidaciones presentadas anualmente por los contribuyentes, nos puede dar una idea de las dificultades materiales y personales de la Administración para hacer frente a una Inspección individualizada.

Por ello, lo que ha venido ocurriendo es que cada vez con mayor asiduidad, se hiciera uso del control informatizado por parte de los órganos de gestión. Las Oficinas gestoras apoyándose en la ciencia informática adaptada al campo tributario, corrigen con celeridad los posibles errores materiales, aritméticos, o de hecho, así como la indebida interpretación jurídica de las normas. Si a lugar, se gira la correspondiente "paralela", cuya naturaleza como acto de liquidación ha estado más que cuestionada por la doctrina. Autores de la talla de AMORÓS RICA⁵⁸, CAZORLA PRIETO⁵⁹, y otros⁶⁰, han

⁵⁶RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 79 y 80.

En el mismo sentido, se ha dicho: "Estas fases han quedado desdibujadas en la evolución de la normativa tributaria de las últimas décadas, tanto por la asunción, por parte de la Inspección de los tributos, personificada hoy en la Agencia Estatal de la Administración tributaria, de funciones liquidadoras -así la fase de comprobación e investigación aparece frecuentemente unida a la fase de liquidación, sea provisional o definitiva-, bien por la generalización en nuestro sistema tributario de las denominadas autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones...". ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (Coordinador) / ARAGONÉS BELTRAN / ARIAS ABELLÁN / ESEVERRI MARTÍNEZ / SANCHEZ GALIANA / SOPENA GIL: *La reforma de la LGT. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, comentario al artículo 101.

Opiniones igualmente vertidas al respecto, pueden verse en MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, ob., cit., págs. 29 y ss.

⁵⁷Suscribimos de este modo la opinión de PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob., cit., págs. 192 y 193.

⁵⁸AMORÓS RICA, N.: "Liquidaciones paralelas", RDFHP, nº 200, 1989, págs. 424-425.

⁵⁹CAZORLA PRIETO, L.Mª: *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*, Ciss, Valencia, 1988.

⁶⁰GIMÉNEZ-REYNA RODRIGUEZ: "Las liquidaciones paralelas", Impuestos, 1985-I.

E S T U D I O S

venido defendiendo la asimilación de las paralelas a meras operaciones mecánico-informáticas.

Por su parte la Administración ha manifestado una intención clara y contundente sobre la naturaleza de las paralelas como auténticos actos de liquidación provisional.⁶¹ Y ello parece estar en línea con la postura del TEAC, sobre todo a partir de la R. de 20 de enero de 1988⁶². En los últimos años, los tribunales Superiores de Justicia que han conocido de la materia, así como el Tribunal Supremo, han puesto gran énfasis en que las denominadas por la Administración "liquidaciones paralelas", cumplan las exigencias necesarias en cuanto a contenido, motivación y notificación⁶³.

Desde nuestro punto de vista, tras la nueva LGT y en línea con lo que está ocurriendo en sede del IRPF, la liquidación provisional recobra hoy toda su razón de ser. Alta es la probabilidad de que esta fase pase a prodigarse con gran asiduidad en lo sucesivo, habida cuenta la prominencia otorgada a los órganos de gestión vía artículo 123 de la LGT.

Consecuencia de ello, la liquidación provisional va a desempeñar un papel principal, mas, esta vez, en un escenario distinto del que se estrenó originariamente. Los órganos de gestión recobran vigor, las liquidaciones provisionales serán más que habituales, sin embargo, la concepción del esquema liquidatorio normal de los tributos, no vuelve. Existe un hecho inconstatable, cual es la figura de la autoliquidación, a partir de la cual debe entenderse y plantearse la gestión normal de los tributos.

Fruto de la masificación del fenómeno tributario es ese carácter cuasi automático del que hablamos respecto a las comprobaciones realizadas por parte de los órganos de gestión y que van a propiciar, el que, de oficio, se giren no pocas liquidaciones provisionales.

3º.- Apuntábamos -en tercer lugar- el hecho de que tras la reforma fiscal de 1977-78, se aprecia un fortalecimiento de la función de comprobación en el procedimiento de gestión liquidatoria⁶⁴.

MANTERO, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Madrid, 1987.

Otros, como CLAVIJO HERNÁNDEZ, opinan lo contrario: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", AA, nº 14 y 15 / 1990.

⁶ Vid. epígrafe 2.11 de la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 26 de mayo de 1982, sobre el modo de practicar las devoluciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶² Posteriormente también la R. TEAC de 16 de febrero de 1989.

⁶³ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de marzo de 1990.

Sentencia del TSJ de Madrid de 5 de mayo de 1994.

STS de 28 de junio de 1993.

⁶⁴ MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO ...: *Curso de Derecho ...*, ob., cit., pág. 373, establecen que la mayor relevancia de la función comprobadora en el marco de la gestión del tributo, tras la reforma fiscal de 1977-1978, se debió a la conjunción de tres factores en el tiempo. A saber:

Evo Andres Aucejo

Si cierto es que “el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria no ha estado siempre atribuido de modo exclusivo a un mismo grupo de órganos afines por su especialización funcional”⁶⁵ (dato que atestigua la Ley 25/1995), no lo es menos que, durante todo este período y por supuesto, dejando al margen lo acontecido en relación al I.R.P.F., se estableció para el ámbito de la legislación general tributaria, un entendimiento por el cual la función de comprobación era ejercida en su aspecto formal por los órganos gestores, reservándose las funciones de comprobación e investigación para la Inspección de los Tributos⁶⁶.

Pese a que alguna autorizada voz haya equiparado las facultades de todos los órganos administrativos a efectos de realizar las operaciones de comprobación e investigación previstas en el artículo 109 de la LGT⁶⁷, la doctrina mayoritaria ha venido cimentando la teoría de que “a la tarea comprobatoria general de la Administración le son aplicables los artículos 109, 110 y 111 de la LGT, así como los artículos 114 a 119 de la misma ley”, mientras que “a la función comprobadora de la Inspección de los tributos se aplican además de los anteriores, los artículos 140 a 146 de la misma ley, que parece reconocer que la competencia general comprobatoria de los tributos corresponde a la Inspección”⁶⁸.

Sobre dicho “entendimiento” derivado de la interpretación conjunta de los citados artículo de la LGT, ninguna duda cupo a partir de mediados de los ochenta.

1) La extensión de las autoliquidaciones tras la reforma fiscal. ...

2) La estructura del sistema tributario implantado por la reforma se basa en impuestos sintéticos que gravan en su totalidad una manifestación de capacidad económica (renta, patrimonio, ventas-consumo), por lo que la eventual comprobación sobre ellos abarca la capacidad económica global del sujeto pasivo, ...).

3) Paralelamente a la reforma fiscal, el RD-Ley 40/1977, de 7 de septiembre, unificó los anteriores órganos inspectores en el Cuerpo de Inspectores Financiero y Tributarios, superando así la estanqueidad funcional que hasta entonces acusaban, ... Más tarde, su subsunción en el Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado acentuó esa unidad funcional”.

⁶⁵FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, Impuestos, 1995-I, pág. 7.

⁶⁶En este sentido, ya la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 29 de febrero de 1964 (BOMH, de 10 de marzo) así como en el derogado Decreto 407/1971, de 11 de marzo, se atribuyeron funciones comprobadoras a las Oficinas gestoras.

⁶⁷“La referencia que el precepto (109 LGT) hace a la Administración, sin especificación de ningún órgano concreto, hay que entenderla en el sentido de que todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación. Hay, pues, que desterrar la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria”. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones...*, ob., cit., pág. 275.

⁶⁸PUEYO MASÓ, J.A.: “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria”, ob., cit., pág. 156.

E S T U D I O S

Distintos fueron los flancos desde los que se apuntaló la atribución del ejercicio de la comprobación tributaria formal a los órganos de gestión. Recordémoslos⁶⁹.

El puntal clave lo apostilló el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, al establecer en su artículo primero que "los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas"⁷⁰.

Con ello, se alzaba a rango reglamentario la facultad atribuida por la O.M. de 12 de agosto de 1985⁷¹ a la Dependencia de Gestión tributaria de las Delegaciones de Hacienda para efectuar la comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados.

Poco tiempo después, la Dirección General de la Inspección Financiera de Tributos, consagró esta interpretación a través de su conocido Informe de 23 de enero de 1987, cuyo tenor literal establece: "reglamentariamente se ha configurado con claridad una separación entre órganos de gestión y de inspección y se ha atribuido a los primeros sólo tareas de comprobación formal".

Y, por si alguna duda cabía, el TEAC en Resoluciones de 24 de marzo de 1987⁷², así como de 20 de enero de 1988⁷³ y 12 de mayo del mismo año⁷⁴, con-

⁶⁹Sobre el particular puede verse:

- MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO ...: *Curso de Derecho ...*, ob., cit., págs. 375-376.
- CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / ...: *Cuestiones Tributarias ...*, ob., cit., págs. 390 y ss.
- MAGRANER MORENO, F.: "La comprobación tributaria ...", ob., cit., págs. 55 y ss.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, I.: "Posibles disfunciones orgánicas ...", ob., cit., págs. 7 a 9.

⁷⁰"El precepto es bien claro en su intención: se dicta imbricado en las nuevas competencias atribuidas a la Inspección por la reforma de la LGT y trata de ensanchar las funciones de la Inspección y recortar las de las Oficinas gestoras. Se las limita a la comprobación meramente formal de las declaraciones presentadas. Ahora bien, como todo, tiene, al menos dos lecturas, y una Oficina gestora ambiciosa (legítimamente) de competencias argüiría que la limitación es corta, pues alude sólo a las declaraciones presentadas para reducir a lo formal el ámbito de la comprobación, mientras que en lo restante, indagaciones, requerimientos, otras labores de comprobación, queda investida de plenas facultades hasta no invadir las expresamente atribuidas a la Inspección". CARO CEBRIÁN, A.: "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", CaT, nº 89, 1989, pág. 12.

⁷¹ O.M. por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública.

⁷² "Del precepto transcrito -dice el TEAC en la citada sentencia- se desprende que su actuación debió limitarse a la vista de la base imponible y las circunstancias con repercusión tributaria consignadas por el declarante, en qué medida se cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos por los arts. 124 ap. 1 a) y 3, y 125 relativos a la discutida desgravación, pero en modo alguno pudo desarrollar actuaciones inquisitivas y de investigación que, en aplicación de los arts. 140 LGT y arts. 17 y 18 RD 489/1979, están encomendadas a la Inspección de los Tributos, ...".

⁷³ Se establece que los órganos de gestión no pueden "requerir del interesado aclaración sobre la disminución patrimonial consignada en sus declaraciones", ya que estarían "asumiendo facultades investigadoras y de comprobación que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos de la Administración, con funciones inspectoras".

⁷⁴ En la que se prevé que las facultades de comprobación e investigación emanadas de los artículos 109 y 140 de la LGT quedan reservadas a la Inspección.

Idéntica postura adopta el TEAC años más tarde en Resolución de 27 de enero de 1993.

Eva Andrés Ancejo

tribuyó a cimentar la acotación de las facultades de comprobación formal de los órganos de gestión, reservando las tareas de comprobación e investigación a la Inspección⁷⁵.

Pues bien, si este fue el sentir general de la cuestión en: la Legislación General Tributaria, el Reglamento General de la Inspección, los Tribunales Económico-Administrativos, toda vez que en la doctrina científica del momento, lo cierto es que tales límites se verían franqueados a finales de los ochenta en la legislación reglamentaria del IRPF.

En efecto, la redacción otorgada al artículo 160.1 del Reglamento del IRPF por el RD 9/1988, de 15 de enero fue punta de lanza en la institucionalización de las nuevas competencias que a partir de entonces iban a serle otorgadas a los órganos de gestión. Rezaba así el precepto:

"1. El órgano competente de la Administración territorial de la hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto, podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano, que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota, que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados".

Merced a este alegato los órganos gestores tenían la posibilidad de girar liquidaciones provisionales, atendiendo no sólo a los datos consignados en las declaraciones, sino también a los justificantes acompañados o solicitados por dichos órganos, si bien referentes a deducciones en la cuota, retenciones y pagos fraccionados.

Con esta redacción se percibe un ensanche respecto a las competencias atribuidas a los órganos de gestión en la redacción anterior otorgada al artículo 106.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 2384/1981. Entonces se previó qué "el órgano competente para recibir las declaraciones por este impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas".

La doctrina -con buen criterio a nuestro juicio- ha estudiado las posibles causas de la ensanchadura citada, entre las que cabe destacar las siguientes: el progresivo aumento de las autoliquidaciones en esta década, consecuencia de las medidas legales adoptadas contra el fraude fiscal, la mejora del sistema informático, controles más extensos

⁷⁵ CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLÁ / ...: *Cuestiones Tributarias ...*, ob., cit., pág. 398, advierten, en relación con lo expuesto, que este "alcance de las facultades "comprobadoras" de las Oficinas gestoras, está referido únicamente a las Oficinas de gestión propiamente dicha, sin que, por consiguiente, resulte aplicable a las Oficinas de las Contribuciones Territoriales y de las Aduanas e Impuestos Especiales, que tienen abiertamente atribuidas funciones inspectoras" (art. 4º. 1, b) del RGIT).

E S T U D I O S

y eficaces en la obtención de la renta, etc., así como el incremento de las autoliquidaciones con derecho a devolución⁷⁶.

Estos y otros factores no pasaron inadvertidos para el legislador del IRPF, el cual vía reglamentaria desbordó la facultad de comprobación meramente formal atribuida a los órganos de gestión⁷⁷, habida cuenta la potestad de solicitar justificantes, era y es, una función inspectora que excede de lo autorizado por el artículo 104 LGT, contemplada por contra, en el artículo 110 LGT como una de las formas de realizar la comprobación e investigación tributaria⁷⁸.

La intrusión por parte de los órganos de gestión en las potestades conferidas por el artículo 140 LGT a la Inspección -sobradamente reconocida por el TEAC- ha llevado a tildar de ilegal la redacción ultimada por el RD 9/88, para el artículo 160.1 del Reglamento del IRPF⁷⁹, razón que entre otras, justifican estar en presencia de una norma perniciosa⁸⁰.

Pese a las críticas manifestadas por la doctrina científica, la andadura había comenzado, y esto no era más que el inicio, pues años después con motivo de la reforma de la Ley del IRPF, se aprobó el controvertido artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a cuyo tenor:

"Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas".

⁷⁶MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos...*, ob., cit., págs. 74-75.

⁷⁷Y que se intenta justificar en su Preámbulo -con poco éxito por cierto- del siguiente modo:

"Las exigencias del nuevo procedimiento de gestión aconsejan, finalmente, adaptar el artículo 160 del Reglamento del IRPF a las características del mismo, de conformidad con lo previsto en los artículos 104 y 109 de la LGT".

⁷⁸MANTERO SÁENZ, A.: "Comentario al RD 9/88", CaT, nº 79, 1988.

⁷⁹Vid. la interesante monografía de ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras", CaT, 1988.

⁸⁰CARO CEBRIÁN, A: "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", ob., cit., págs. 13 y 14, defiende que se trata de una norma perniciosa por las siguientes razones:

- La ilegalidad, destacada por Eseverri...
- La ruptura con las facultades históricas de las Oficinas gestoras...
- La presión fiscal indirecta y añadida en la que somete al ya bien sufrido contribuyente español...

Según MAGRANER, F.: *La comprobación tributaria...*, ob, cit., pág. 81, a partir del R D Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre por el que se aprueba la LGP, se entra también en una clara contradicción con el mandato contenido en el artículo 26.2 de la LGP, "norma que sí opera como una verdadera cláusula legal de atribución de las facultades de comprobación e investigación a los órganos de la Inspección tributaria".

Eva Andrés Aucejo

De lo expuesto en el precepto se colige una amplitud de miras otorgadas a los órganos de gestión, que de no ser por lo establecido a continuación en el mismo artículo, bien pudiera dar lugar a pensar en una equiparación de las facultades gestoras e inspectoras respecto al desempeño de la función de comprobación. Y no cabe tal identidad, porque como decimos, el propio precepto se encarga de ejercer de contrapeso en favor de la Inspección atribuyéndole en exclusiva, de un lado, la comprobación contable de actividades empresariales o profesionales, y de otro, la posibilidad de efectuar, en todo caso, una ulterior comprobación e investigación.

Con el artículo 99.1 se salvaba el escollo de ilegalidad atribuido al artículo 160.1 del Reglamento IRPF, al haberse tipificado dichas competencias de comprobación en una norma de rango legal, pero ¡ajo!, porque fíjese que legal, mas restringida a la gestión de un impuesto específico: el IRPF, en disonancia con lo dispuesto en la Legislación General para la generalidad de los tributos.

Es de reseñar que, la ya existente discordancia entre la LGT y el Reglamento del IRPF, se torna a todas luces más patente con la aprobación de la nueva Ley del IRPF, pues, amén de serles atribuida la potestad de exigir justificantes de los datos declarados -y esta vez sin restricciones (cualquier justificante)- a los órganos de gestión, se les otorga la importante prerrogativa de girar liquidaciones provisionales acudiendo a los antecedentes obrantes en la propia Administración⁸¹.

No cabe duda de que poder realizar una comprobación “echando mano” únicamente de los antecedentes obrantes en poder de la Administración, es uno de los dos supuestos tipificados en el artículo 34.1 del RGIT, relativos a comprobaciones abreviadas⁸².

Ahora bien, al aclarar el artículo 99.1 que de los antecedentes obrantes en poder de la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar, o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas, nos hace pensar en el carácter de tales antecedentes en tanto que pruebas preconstituidas del hecho imponible⁸³.

⁸¹Ya el informe de la DGIFT dispuso respecto a las tareas de los órganos de gestión, que se reducirían a “un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que se deriven de errores advertidos en la liquidación, respetando los datos declarados, o la adición de datos que ya obren en poder de la Administración Tributaria”. Esto último, parece pues el precedente de las nuevas competencias gestoras.

⁸²Estas nuevas competencias gestoras -se ha dicho- presentan un “cierto paralelismo con la potestad inspectora articulada en el art. 34 a) RGIT, esto es, que la Inspección de Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes obrantes en la propia Administración (comprobación abreviada). ¿Acaso se han pretendido equiparar los nuevos poderes a los órganos gestores con los ya consagrados en su momento a la Inspección?. El tenor literal del art. 99.1 de la Ley de renta nos induce a responder en sentido afirmativos, ...”. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones...”, ob., cit., pág. 16.

⁸³En este sentido, véase MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación...* ob, cit., págs. 88-89.

E S T U D I O S

Dado que -a nuestro juicio- la Ley 25/1995 bien se pudiera referir a dichas pruebas preconstituidas del hecho imponible en su artículo 123.1 (2º párrafo), bástenos remitirnos al comentario que sobre el mismo llevamos a cabo seguidamente.

Y así siguieron las cosas hasta que, en 1995, se decidió reformar parcialmente nuestra LGT. En el terreno que nos ocupa: la comprobación por parte de los órganos de gestión, es de significar que las causas que en su día forzaron a la ampliación de las facultades de comprobación de los órganos de gestión, en el ámbito del IRPF, lejos de atenuarse se han ido viendo intensificadas, compeliendo a la redacción de los nuevos artículos 121 y sobre todo 123.

La masificación, el desbordamiento del fenómeno tributario, ha hecho que hoy resulte más que evidente la necesidad de contar con unos procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas. La función gestora del sistema tributario precisaba sin demora de la nueva tecnología informática⁸⁴.

La burocracia se ha ido viendo mecanizada al tiempo que automatizada. "Vivimos -como se dijo hace algunos años- en una época caracterizada por la revolución tecnológica, en la que la razón técnica o instrumental pretende primar sobre la final o axiológica"⁸⁵.

Desde sus orígenes, un interés sublime ha presidido la actuación de la Hacienda Pública: el afán recaudatorio. Basta contemplar las reformas habidas en nuestro sistema para asentir al respecto. La generalización de la técnica autoliquidatoria corría el riesgo de menoscabar el erario público, consecuencia de un insuficiente "eventual" control por parte de la Inspección. Las necesidades de caja o tesorería en el caudal público, hicieron que se tirase del manubrio de los ingresos anticipados, generando -como hemos dicho- una tendencia alcista en las autoliquidaciones con derecho a devolución.

El cerco se fue estrechando en pro de una urgencia: "control". Y este control -rápido y generalizado⁸⁶- debía encargarse a aquellos órganos administrativos en contacto directo e inmediato con la universalidad de los contribuyentes: los órganos de gestión. En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, al conferirles

⁸⁴En este sentido vid. MARTÍNEZ PÉREZ, A.: "Relaciones entre gestión tributaria e inspección tributaria", en la obra conjunta: *la gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, IEF, Madrid, 1991, pág. 136.

⁸⁵CAZORLA PRIETO, L.Mª: *Las llamadas liquidaciones...*, ob., cit., pág. 129.

⁸⁶"Lo primero, para lograr una mayor intermediación del control tributario respecto al momento de presentación de las declaraciones-liquidaciones por los contribuyentes. Lo segundo para incrementar la percepción social de la efectividad del control fiscal y del riesgo derivado de los incumplimientos tributarios; y, en particular, para proceder a la práctica masiva de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, tras una primera comprobación por la Oficina gestora de los datos y justificantes aportados en las autoliquidaciones". MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO /...: *Curso de Derecho Financiero...*, ob., cit., pág. 374.

Eva Andrés Aucejo

la "realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitadas por terceros".

Por consiguiente, aquellas potestades extraordinarias otorgadas a los órganos de gestión en el ámbito del IRPF, se han visto generalizadas para el conjunto de la generalidad de los tributos, merced a los nuevos artículos 121.2 y 123 de la LGT⁸⁷.

En efecto, el artículo 121.2 establece la posibilidad de que la Administración tributaria dicte liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada.

Veamos qué nos dice el artículo 123 de la LGT.

Comienza el referido precepto, otorgando a la Administración tributaria la competencia de girar "liquidaciones provisionales de oficio" en tres supuestos bien diferenciados.

Pese a que se habla de la Administración tributaria sin más, entendemos se está aludiendo a los órganos de gestión, capacitados para dictar liquidaciones provisionales (susceptibles de una posible comprobación inspectora que de lugar a una liquidación definitiva) y de oficio, lo que -se ha dicho- significa "ausencia de motivación o exigencia directa por parte del sujeto pasivo"⁸⁸.

Por lo que respecta a los supuestos tipificados en el apartado primero del artículo 123 LGT, causantes de tales liquidaciones provisionales, evidénciese que el primero de

⁸⁷Por su parte también la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, faculta a los órganos de gestión a realizar liquidaciones provisionales de oficio, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos (art. 144).

⁸⁸Así, ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coordinador): *La reforma de la LGT. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, ob., cit., pág. 295.

Los dos adjetivos que califican a este tipo de liquidaciones, a saber: "de oficio" y "provisionales", han sido depurados con gran pulcritud por el profesor GASPARD DE LA PEÑA para quien, ni en todo caso se puede hablar de liquidaciones realizadas *de oficio*, ni tampoco se estará ante liquidaciones *provisionales* cuando los órganos de gestión realicen auténticas actuaciones inquisitivas o de investigación.

Concluye este autor: "A la vista de las anteriores consideraciones no parece que la terminología utilizada por el legislador en el artículo 123 sea en este punto excesivamente afortunada. De una parte, porque las liquidaciones que dicten los órganos de gestión al amparo de lo dispuesto en el precepto no serán, en un buen número de casos -todos los conectados con las devoluciones-, realizadas 'de oficio', sino que serán el resultado de una actuación desarrollada a instancia del contribuyente; y de otra parte, porque en cuanto a sus efectos tampoco cabe calificarlas genéricamente como 'provisionales', en el sentido de que su contenido puede ser modificado por una liquidación definitiva posterior, puesto que, como se ha expuesto, aquella parte de la liquidación que haya sido objeto de comprobación parcial por los órganos de gestión no podrá ser objeto de modificación posterior por medio de una liquidación definitiva".

"La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)", Impuestos 1986-I, nº 1, pág. 21.

E S T U D I O S

ellos, alude a un supuesto ya contemplado en la legislación precedente del IRPF: “que se giren liquidaciones provisionales *atendiendo a los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de las mismas o requeridos al efecto*”.

Debe, por ende, atenderse a los datos suministrados en las declaraciones, toda vez que a los justificantes -sin restricciones- referentes a los datos declarados, sin que, por supuesto, supongan una inmiscusión en la documentación contable de actividades empresariales o profesionales⁸⁹.

“De igual manera -sigue diciendo el artículo mentado- podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio *cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distinta a los declarados*”.

Desde nuestro punto de vista, este precepto presenta importantes afinidades respecto al procedimiento de comprobación con prueba preconstituida⁹⁰. La Administración, ateniéndose a los elementos de prueba que obren en su poder -provenientes de los sujetos afectados o de terceros- concluirá en su caso, practicando la oportuna liquidación provisional.

Tanto la LGT (artículo 146.2), como el RGTI (art. 57), prevén la posibilidad de que exista prueba preconstituida del hecho imponible, en cuyo caso, la Inspección de los tributos podrá incoar acta con prueba preconstituida, sin presencia del obligado tributario o su representante.

Repárese en la posibilidad de que esta facultad otorgada a los órganos de la Inspección, pase en la actualidad a ser compartida por los órganos de gestión, en la actuación de la generalidad de los tributos estatales⁹¹.

⁸⁹Un comentario más extenso sobre el tema de los justificantes y en particular, a quien pueden serles exigidos, se realiza por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones...”, ob. cit., págs. 16 y 17, si bien este autor se refiere al artículo 99.1 de la Ley del IRPF.

Recientemente, GASPAR DE LA PEÑA discrepa de la opinión del autor citado, al admitir la posibilidad de requerir información a terceros al amparo del deber de colaboración e información, en aquellos supuestos en los que subsistan las discrepancias -sin perjuicio de que en la práctica totalidad de los casos los requerimientos de los justificantes deben realizarse al sujeto pasivo-. “La liquidación provisional de oficio ...”, ob. cit., pág. 24.

⁹⁰Suscribimos así las impresiones de MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO /...: *Curso de Derecho...*, ob. cit., pág. 377, cuando afirman: “No es difícil advertir la similitud que existe entre esta situación y la prevista en el artículo 146.2 LGT que autoriza a los órganos inspectores a girar la correspondiente acta de inspección cuando exista prueba preconstituida del hecho imponible;”.

⁹¹En este sentido se ha pronunciado la mayoría de la doctrina, aunque también hay quien no lo ve tan claro. Así: MANTERO SÁENZ, A., CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento de la Inspección tributaria*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1990, pág. 568, entiende que “el artículo 146.2 de la LGT -y lo confirma la nomaOiva que lo desarrolla- proclama que la actuación con base en la prueba preconstituida sea exclusiva de la Inspección”.

Eva Andrés Ancejo

Resulta cuando menos curioso, el hecho de que el único antecedente legal conocido de los procedimientos con prueba preconstituida, ya atribuyese a la Oficina gestora la posibilidad de iniciar el procedimiento en los casos de prueba preconstituida⁹².

La principal causa que dio lugar a las actas con prueba preconstituida, fue la necesidad que tenía la Inspección de contar con un procedimiento "sui generis" por existir pruebas incontestables, de manera que pudiera evitarse la autorización del acta por parte del sujeto implicado. De este modo, el acta con prueba preconstituida no es sino un instrumento por el cual se aligeran los trámites de la comprobación inspectora de los tributos, al no ser necesaria la comparecencia del obligado tributario en la fase instructoria del procedimiento⁹³. En consecuencia, la justificación de las actas con prueba preconstituida es -como se ha dicho- la de un procedimiento sumario de comprobación presidido por los principios de economía procesal, celeridad u eficacia⁹⁴.

El que en la nueva LGT se atribuya a los órganos de gestión la posibilidad de girar liquidaciones atendiendo a la prueba preconstituida, podría encontrar su justificación en que la Administración, como consecuencia de ese control directo y generalizado, posee elevada información, entre la cual pueden existir pruebas de que se ha realizado el hecho imponible. Sin embargo, en celeridad y rapidez, no se ganará nada, al menos respecto a los otros supuestos en que se pueden llevar a cabo liquidaciones provisionales de oficio por parte de los órganos de gestión, pues el trámite de audiencia al interesado es el mismo.

De lo expuesto se deduce que si este procedimiento de comprobación con prueba preconstituida se lleva a cabo por la Inspección, resultará, en su caso, un acta con prueba preconstituida en la cual se recoge una propuesta de liquidación que se notifica al obligado tributario o a su representante, otorgándole el plazo de 15 días para que

Igualmente, PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida del hecho imponible", REDF, 1977, pág. 240, afirma: "Es de observar, no obstante, que el encuadramiento de la prueba preconstituida en el Capítulo dedicado a la Inspección de los Tributos, para surtir el efecto que expresamente le atribuye el artículo 146.2 -innecesariedad de autorización del acta por el sujeto pasivo-, indica con claridad el alcance que la propia Ley le confiere, ceñido a la Inspección de los Tributos, único órgano que puede invocar, cuando proceda, la prueba preconstituida, sin que, por lo tanto, pueda compartir la opinión de PEREZAGUA, consistente en que a su juicio, "no hay ningún obstáculo legal que se oponga al hecho de que las Administraciones de tributos, poseyendo un principio de prueba preconstituida, puedan iniciar el correspondiente expediente administrativo sin necesidad de actuación inspectora".

⁹²Así MANTERO SÁENZ, A.: "El acta con prueba preconstituida", HPE, 1977-2, pág. 215, y su actualización en MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ: *Procedimientos de la Inspección...*, ob. cit., pág. 568.

⁹³Véase, entre otros, ALONSO FERNÁNDEZ, F.: "La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (y II)", CaT, nº 118, 1990, pág. 9.

⁹⁴Vid.: MANTERO SÁENZ, A.: "El acta con prueba...", ob. cit., pág. 215, así como su libro actualizado (*Procedimiento de la Inspección Tributaria*), ya citado, pág. 568.

E S T U D I O S

pueda alegar posibles errores o inexactitudes acerca de dicha prueba preconstituida (art. 146.2 LGT y 57.2 RGIT).

Si tal procedimiento se desarrolla por los órganos de gestión, podrá dar lugar a una liquidación provisional de oficio, si bien, antes de dictarse la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados, o en su caso, a sus representantes, para que, en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

El problema, como es imaginable, puede acontecer a consecuencia de estar atribuida dicha facultad de comprobación a dos órganos distintos: los de gestión y los de Inspección. La solución que se ha propuesto y que suscribimos plenamente, pasa por un efectivo cruce de información entre los órganos administrativos implicados, a fin de evitar previsibles roces o distorsiones en la actividad conducente a la liquidación provisional⁹⁵.

Por lo que respecta al objeto de la prueba, el artículo 123.1 (2º párrafo), habla de que en los elementos de prueba en favor de la Administración destaquen cualquiera de los siguientes hechos:

- que se ha realizado el hecho imponible,
- la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados,
- la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Tanto el artículo 146.2 de la LGT como el artículo 57.1 del RGIT, cuando se refieren al objeto de la prueba mencionan que exista prueba preconstituida del hecho imponible. Ambos preceptos han sido matizados por la doctrina -refiriéndose, por supuesto, a la potestad de la Inspección para levantar este tipo de actas- en el sentido que sigue: pese a que tanto la LGT como el RGIT citan únicamente la prueba del hecho imponible, para que la Inspección pueda incoar actas con prueba preconstituida, es necesario que tal prueba del hecho imponible pueda sustentar una liquidación⁹⁶, por lo que "el acta con prueba preconstituida, igualmente ha de contener los elementos y datos necesarios para la fijación del quantum, sin los que resulta inoperante"⁹⁷. Esto es, "la prueba preconstituida debe referirse al hecho imponible y a la base imponible"⁹⁸.

⁹⁵FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: "Posibles disfunciones...", ob., cit., pág. 16, si bien este autor se refiere al paralelismo entre el artículo 99.1 de la Ley del IRPF y las actuaciones de comprobación abreviada del artículo 34.1 RGIT.

⁹⁶Así, LACASA SALAS D.J., JESÚS DEL PRADO BENGIOA: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, Ed. CISS, Bilbao, 1990, pág. 308.

⁹⁷PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida...", ob., cit., pág. 262.

⁹⁸MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ: *Procedimientos de la Inspección...*, ob., cit., pág. 571.

Eva Andrés Aucejo

Y, si esto es así para que los órganos de la Inspección puedan incoar actas con prueba preconstituida, con mayor razón se deberá observar cuando se trata no de incoar una acta, sino de que los órganos de gestión giren ya la propuesta de liquidación provisional atendiendo a la prueba preconstituida⁹⁹.

Al practicar estas liquidaciones de oficio, puede suceder que con los elementos de prueba obrantes en poder de la Administración, no sea suficiente para culminar la liquidación, por lo que se requieran actuaciones de comprobación, que en el caso de realizarse por los órganos de gestión, únicamente podrán tener alcance parcial, y más concretamente de comprobación abreviada, tal y como se desprende de los artículos 121.2 y 123.2 de la LGT.

Si las referidas comprobaciones las realiza la Inspección (a efectos de practicar las oportunas liquidaciones) podrán originarse actuaciones de comprobación e investigación tanto generales como parciales¹⁰⁰.

Ahora bien, ¿cuándo debe entenderse que existe prueba preconstituida del hecho imponible?, ¿vale cualquier medio de prueba?

Quizás de un modo infundado y gratuito, el artículo 57.2 del RGIT, establece que existirá prueba preconstituida del hecho imponible, cuando éste puede reputarse probado según las reglas de valoración de la prueba contenidas en los artículos 114 a 119 de la LGT. Y no precisamente por la máxima en materia de prueba contenida en el artículo 114: "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", sino porque a continuación el artículo 115 ordena de aplicación en los procedimientos tributarios las normas sobre medios y valoración de prueba contenidas en el Cc y en la LEC. Ésto, lo que parece dar idea, es de que -como dice MANTERO- el Reglamento ignora lo que es una prueba preconstituida. "No puede admitirse, sin más, que una simple presunción, un dictamen pericial o una manifestación testifical constituyan una prueba preconstituida"¹⁰¹. La razón que esgrime este autor¹⁰², es total-

⁹⁹Cierto es, no obstante, que el tercer supuesto citado en el artículo 123 de prueba preconstituida (elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados), induce a pensar que se está en perfectas condiciones de proponer la liquidación.

¹⁰⁰En general, las pruebas preconstituidas, entendidas como existentes en poder de la Inspección, originarán actuaciones de comprobación e investigación normales, sean generales o parciales, pues habrá que comprobar e investigar los elementos que se precisen para liquidar el impuesto que, por no deducirse del medio de prueba, son desconocidos para la Inspección". LACASA SALAS, JESÚS DEL PRADO: *Procedimiento de la Inspección ...*, ob., cit., pág. 308.

¹⁰¹MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ, : *Procedimiento de la Inspección...*, ob., cit., pág. 579.

¹⁰²MANTERO, A.: "El acta con prueba preconstituida", ob., cit., pág. 218.

E S T U D I O S

mente lógica: "Hay que prescindir, en materia tributaria, de aquéllas (pruebas) que se constituyen ante el juez o por el juez"¹⁰³.

El último supuesto de liquidaciones provisionales de oficio contemplado en el primer apartado del artículo 123, trata de las *devoluciones tributarias*.

Ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre el incremento de devoluciones tributarias producidas en los últimos tiempos. Se trata de un fenómeno que irrita extraordinariamente a la Administración. No es lo mismo "sumar" que "restar". Tales devoluciones, en tanto que mermas reales del erario público, se han convertido en uno de los principales puntos de mira de la Administración. Por ello, el legislador fiscal¹⁰⁴, tomando nota de los recelos de la Administración ante estos virtuales agujeros de caja, dispone la posibilidad de que los órganos de gestión puedan girar liquidaciones provisionales de oficio, cuando con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria, no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo. Liquidaciones, éstas, que se sustentarán tanto en los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes pertinentes, como en los elementos de prueba obrantes en poder de la Administración.

Para la práctica de cualquiera de los tres tipos de liquidaciones provisionales de oficio citadas, el artículo 123.2 y 3 de la LGT establece dos importantes menciones:

1) De un lado, se podrá acudir a las actuaciones de comprobación abreviada que se precisen. El RGIT atribuye la posibilidad de realizar este tipo de actividades a los órganos de la Inspección (art. 34.1 RGIT), actuaciones que no son sino una especie perteneciente al género de las comprobaciones con carácter parcial (artículo 11 RGIT)¹⁰⁵.

Dos son los casos citados por el artículo 34.1 del RGIT, en los que podrán realizarse actuaciones de comprobación e investigación con carácter abreviado:

a) Cuando la Inspección de los tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria.

¹⁰³Sobre el particular, existen posturas encontradas. "En modo alguno -se ha dicho- la prueba preconstituida puede hallar amparo en cualquier mero indicio, en cualquier soporte fáctico, sino que, por el contrario, ha de tratarse de una prueba plena, esto es, irrefutable, incontrovertible, sin contraprueba posible en cuanto al fondo de la misma, bien que sin perjuicio de la posible existencia de errores o inexactitudes... No se trata, por tanto, como entiende PEREZAGUA, de un "medio probatorio cualquiera que maneja el funcionario inspector y en virtud del cual puede girar legalmente un acta (que producirá efectos liquidatorios), sin necesidad de la anuencia escrita del contribuyente". PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida...", ob., cit., pág. 266.

¹⁰⁴Precepto que tiene como antecedente el artículo 100 de la Ley 18/1991, del IRPF, en parecido sentido de lo que ya previere el artículo 36.3 de la Ley del IRPF de 1978 y 159 de su Reglamento.

¹⁰⁵Sobre los tipos de actuaciones inspectoras con alcance parcial, puede verse, por todos: GONZÁLEZ POVEDA, V.: "Procedimiento inspector", Impuestos, 1989-II, pág. 231.

Eva Andrés Aucejo

b) Que la Inspección constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado o ingresado en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria.

Merced al artículo 123.2 de la LGT, se faculta a los órganos de gestión a ejercer actuaciones de comprobación abreviada¹⁰⁶, pero con un límite que marca el alcance de las mismas. Los órganos de gestión, en el ejercicio de las actuaciones de comprobación abreviada no podrán extenderse al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales, salvo en el supuesto de devoluciones tributarias, en las que el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia¹⁰⁷.

2) De otro lado, existe la necesidad de observar el trámite de audiencia al interesado, para que en un plazo entre 10 y 15 días pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

"Lo contrario -como se ha dicho- habría supuesto un grave atentado a la seguridad jurídica, si se hubiera permitido modificar datos e incluso practicar liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados"¹⁰⁸.

En consecuencia, esta prescripción salva de la posible vulneración del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad que debe regir cualquier actuación de los poderes públicos, y cuya omisión en el artículo 99 de la Ley de Renta, ya había sido puesta de manifiesto por la doctrina¹⁰⁹.

¹⁰⁶Respecto al alcance de la comprobación abreviada llevada a cabo por los órganos de gestión, véase el interesante comentario de GASPAR DE LA PEÑA en cuya opinión "entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible hay una especie de terreno de nadie en el que el legislador ha pretendido trazar una línea divisoria, de modo que la comprobación abreviada sea más que la simple comprobación formal, pero que no lleve a suponer la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo". "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada ...", ob., cit., pág. 23.

¹⁰⁷Cabría considerar si cuando el artículo 123.2 prohíbe el examen de la documentación contable, se refiere sólo a la revisión completa de tal documentación, o también a la simple actividad de cotejo y comparación entre la declaración del contribuyente y su documentación contable.

Pensamos que cualquiera de las dos actividades está vedada a los órganos de gestión, habida cuenta el propio artículo -a continuación- sí matiza que la Administración Tributaria puede cotejar, constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos, pero únicamente cuando con motivo de devoluciones tributarias se le requiera al sujeto pasivo para que exhiba tales registros y documentos.

¹⁰⁸ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coordinador): *La reforma de la LGT*, ob., cit., págs. 298-299.

¹⁰⁹MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación...*, ob., cit., pág. 89.

E S T U D I O S

Concluyamos:

De la evolución descrita referente al esquema de competencias atribuidas a los órganos de gestión e inspección tributaria, desprendemos un resurgimiento de los primeros, consecuencia de su mayor campo de actuación..

El ciclo, se inició con una especial prominencia de las Oficinas liquidadoras encargadas de practicar las liquidaciones tributarias. Con la masificación del fenómeno tributario se generaliza el instituto de la autoliquidación, lo que lleva a que la Inspección cobre especial relevancia en atención a sus actividades de comprobación e investigación, toda vez que por sus facultades liquidadoras de los tributos.

Hoy, vuelven los órganos de gestión. Su acceso a la nueva tecnología informática aplicada a la gestión tributaria, los potencia y fortalece. Ellos tienen el "control", y ahora también poder de comprobación.

Empero, y de cara al contribuyente, es de preguntarse: ¿se ha ganado algo desde aquella época en que la Administración nos liquidaba los impuestos?. Facilidades, ninguna.

El ciudadano se ha visto compelido a adentrarse en un lenguaje denominado de "brujos e iniciados"¹¹⁰, corriendo a su cargo la obligación de estar a bien con los sublimes intereses de la Hacienda Pública. El pequeño comerciante se encuentra superado por algo que desconoce, temiendo por un coste que ahora ya es fijo "el de asesoría". La gran empresa, se plantea incluso hacer números, por si acaso le *saliera a cuenta*, multas tributarias por remuneraciones al gabinete de asesoría fiscal.

Y en este espectro, destaca la siempre máxima de nuestra Administración tributaria. ¡Que nadie escape!.

Mas, si ese control se pretende por los órganos de gestión, tiempo es ya de un Reglamento que desarrolle sus competencias. Al menos respecto a la Inspección sí sabe el contribuyente hasta donde alcanzan sus prerrogativas. Ahora, con la entreveración de funciones, sobre todo en materia de comprobación, ya veremos¹¹¹.

¹¹⁰ Términos utilizados por el Dr. FERREIRO LAPATZA, en su interesante artículo: "El objeto del tributo", REDF, nº 10/1976, pág. 229.

¹¹¹ Dicho está que "desde la perspectiva del sujeto pasivo no es demasiado relevante que le liquide un órgano gestor o un inspector, pero sí lo es, en cambio, que pueda hacerlo el primero sin necesidad de acudir a unas actuaciones de comprobación e investigación y sin tener que sujetarse, o por tanto, a un procedimiento como el del RGIT". Comentario a la R. TEAC de 27 de enero de 1993, por el equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria, Tomo I/93, pág. 1193.